

Balans

CBN over kosten van onderzoek en ontwikkeling

Auteur(s): Stefaan Van
Crombrugge

Editie: 764 p. 3

Publicatiedatum: 15 juni 2016

CBN over kosten van onderzoek en ontwikkeling

Ingevolge de nieuwe Accountancyrichtlijn mogen de kosten van *onderzoek* die ondernemingen vanaf 1 januari 2016 maken, niet langer voorkomen op de balans. Enkel de kosten van *ontwikkeling* mogen nog worden geactiveerd. De Commissie voor Boekhoudkundige Normen heeft meteen een ontwerpadvies uitgebracht over deze nieuwe regeling (Ontwerpadvies van 4 mei 2016 - Kosten van onderzoek en ontwikkeling : wijzigingen door het koninklijk besluit van 18 december 2015).

Nieuwe regeling

Op grond van en ter omzetting van de nieuwe Accountancyrichtlijn (Richtlijn 2013/34/EU van 26 juni 2013) laat het KB van 18 december 2015 voor de boekjaren die aanvangen na 31 december 2015 niet meer toe om kosten van onderzoek te activeren (nieuw art. 60, al. 2, nieuw art. 61, § 1, al. 4 en nieuw art. 95, § 1, II, al. 1, a en al. 2 KB/W.Venn.; zie ook *Balans* nr. 755, 1). Enkel de kosten van ontwikkeling kunnen nog worden geactiveerd (Verslag aan de Koning vóór het KB van 18 december 2015, BS 30 december 2015, p. 80383).

Het grote probleem met die nieuwe regeling bestaat erin het onderscheid te maken tussen kosten van onderzoek, die *niet* meer activeerbaar zijn, en kosten van ontwikkeling, die dat *wel* nog zijn. Het Verslag aan de Koning vóór het KB van 18 december 2015 heeft daar definities van gegeven.

Het definieert *onderzoek* als de originele, systematisch uitgevoerde werkzaamheden, in de hoop inzicht te verkrijgen en nieuwe wetenschappelijke of technische kennis te verwerven. *Ontwikkeling* wordt gedefinieerd als de concrete uitvoering van ontwerpen of studies voor de productie van nieuwe of aanzienlijk verbeterde materialen, werktuigen, producten, procédés, systemen of diensten, door gebruik te maken van ontdekkingen of verworven kennis alvorens een productie te starten, die kan worden gecommercialiseerd (*Ibidem*, p. 80383, commentaar op art. 13). Eigenlijk blijft het onderscheid tussen kosten van onderzoek en kosten van ontwikkeling met deze uiterst abstracte definities grotendeels in het vage.

Het ontwerpadvies van de Commissie over deze nieuwe regeling is grotendeels gewijd aan het onderscheid tussen de twee soorten kosten.

In het algemeen valt het op dat de Commissie terughoudend en streng is ten aanzien van de mogelijkheid van activering.

Algemene principes

De Commissie vertrekt vanuit haar vroegere standpunten over de algemene principes inzake activering en waardering van immateriële vaste activa, zoals verwoord in haar advies 2012/13. Daarin heeft zij verduidelijkt dat de immateriële vaste activa identificeerbaar moeten zijn en toekomstige economische voordelen moeten opleveren. Bovendien moet de vennootschap er de zeggenschap over hebben (over dit advies, zie uitgebreid *Balans* nr. 683, 3).

Bijgevolg zijn het slechts de kosten waarvan het investeringskarakter ondubbelzinnig vaststaat, die voor activering in aanmerking komen. Naar de mening van de Commissie moet het bestuursorgaan, voor de activering van de kosten, nagaan of cumulatief aan de volgende criteria is voldaan :

- vooreerst moet het nut van het product of proces voor de onderneming worden aangetoond; het moet m.a.w. bijdragen tot het verwezenlijken van het ondernemingsdoel of tot een verbeterde concurrentiepositie;
- het product of proces moet nauwkeurig gedefinieerd en geïndividualiseerd zijn;
- de gemaakte kosten moeten aan het project gerelateerd zijn en afzonderlijk bepaalbaar zijn;
- de technische uitvoerbaarheid van het product of proces moet aangetoond worden;
- de financiële haalbaarheid moet bewezen zijn, wat inhoudt dat de ondernemingsleiding voldoende middelen beschikbaar stelt of dat deze naar redelijke verwachting beschikbaar komen voor de voltooiing van het project.

Wanneer niet aan deze voorwaarden is voldaan, staat het investeringskarakter niet vast en mogen de kosten niet geactiveerd worden. Hier ziet men meteen op het algemene vlak de terughoudendheid en strengheid van de Commissie.

Kosten van onderzoek en kosten van ontwikkeling

Om dan specifiek het onderscheid te maken tussen kosten van onderzoek, die niet meer activeerbaar zijn, en kosten van ontwikkeling, die dat wel nog zijn, herneemt de Commissie de hierboven reeds aangehaalde definities van het Verslag aan de Koning vóór het KB van 18 december 2015. Vervolgens geeft zij een leidraad die geïnspireerd is op IAS 38. De vennootschap moet het intern genereren van een actief classificeren in twee fasen : een onderzoeksfase en een ontwikkelingsfase.

Indien een vennootschap bij een intern project dat gericht is op het genereren van een immaterieel actief, de onderzoeksfase niet kan onderscheiden van de ontwikkelingsfase, verwerkt zij de kosten voor dat project alsof deze alleen werden gemaakt in de onderzoeksfase. Hier ziet men opnieuw de terughoudendheid en strengheid van de Commissie.

a. Onderzoeksfase

De Commissie geeft voorbeelden van activiteiten in de onderzoeksfase :

- activiteiten gericht op de verwerving van nieuwe kennis;
- het zoeken naar en evalueren, definitief kiezen en toepassen van onderzoeksresultaten of andere kennis;

- het zoeken naar alternatieven voor materialen, apparaten, producten, processen, systemen of diensten;
- het formuleren, ontwerpen, evalueren en maken van een definitieve keuze uit mogelijke alternatieven voor nieuwe of verbeterde materialen, apparaten, producten, processen, systemen of diensten.

We zullen er wellicht niet ver naast zitten wanneer we uit praktisch oogpunt stellen dat de onderzoeksfase bestaat uit denkwerk en experimenten.

b. Ontwikkelingsfase

De ontwikkelingsfase van een project wordt door de Commissie aangeduid als een latere, verder gevorderde fase dan de onderzoeksfase. Zij geeft daarbij enkele voorbeelden van activiteiten in de ontwikkelingsfase :

- het ontwerpen, bouwen en testen van prototypes en modellen, voorafgaand aan de productie of het gebruik;
- het ontwerpen van gereedschap, mallen en matrijzen met betrekking tot nieuwe technologie;
- het ontwerpen, bouwen en in gebruik nemen van een proeffabriek die nog niet geschikt is voor commerciële productie; en
- het ontwerpen, bouwen en testen van een gekozen alternatief voor nieuwe of verbeterde materialen, apparaten, producten, processen, systemen of diensten.

Het wil ons voorkomen dat dit de fase is, waarin men economisch aan de slag gaat met de resultaten van het denkwerk en de experimenten van de voorafgaande onderzoeksfase.

Naar de mening van de Commissie kan een immaterieel actief slechts worden geacht zich in de ontwikkelingsfase te bevinden indien de vennootschap *alle* (cursivering SVC) navolgende punten kan aantonen :

- (a) de technische uitvoerbaarheid om het immaterieel actief te voltooien, zodat het beschikbaar zal zijn voor gebruik of verkoop;
- (b) haar intentie om het immaterieel actief te voltooien en te gebruiken of te verkopen;
- (c) haar vermogen om het immaterieel actief te gebruiken of te verkopen;
- (d) hoe het immaterieel actief waarschijnlijke toekomstige economische voordelen zal genereren; onder andere kan de vennootschap aantonen dat er een markt bestaat voor de goederen of diensten die met het immaterieel actief worden voortgebracht, dan wel voor het immaterieel actief zelf of, wanneer het intern wordt gebruikt, de bruikbaarheid van het immaterieel actief;
- (e) de beschikbaarheid van adequate technische, financiële en andere middelen om de ontwikkeling te voltooien en het immaterieel actief te gebruiken of te verkopen; die beschikbaarheid kan bijvoorbeeld worden aangetoond in een ondernemingsplan waarin de benodigde technische, financiële en overige middelen alsmede het vermogen van de vennootschap om deze middelen zeker te stellen, worden aangetoond; in sommige gevallen toont een vennootschap de beschikbaarheid van externe financiering aan door het verkrijgen van een kennisgeving van een leninggever, waarin deze aangeeft bereid te zijn het plan te financieren;
- (f) het vermogen om de kosten die aan het immaterieel actief kunnen worden toegerekend tijdens zijn ontwikkeling, betrouwbaar te waarderen; de kostprijs om een immaterieel actief intern te genereren, zoals salarissen en andere kosten die worden gemaakt voor auteursrechten of licenties of de ontwikkeling van software, kan vaak betrouwbaar worden gewaardeerd op basis van de kostenregistratiesystemen van de vennootschap.

Opnieuw is de Commissie streng en terughoudend met betrekking tot de activering van

ontwikkelingskosten, doordat zij eist dat de vennootschap *a/* deze elementen kan aantonen.

Toelichting

De Commissie geeft in haar ontwerpadvies een overzicht van de verplichtingen om kosten van onderzoek en ontwikkeling, die zijn geactiveerd, in de toelichting op te geven of te vermelden.

Overgangsbepaling

Het KB van 18 december 2015 voorziet in een overgangsregeling. De bepalingen die van toepassing waren op de kosten van onderzoek vóór de wijzigingen van dit besluit, blijven onverkort van toepassing voor zover deze kosten van onderzoek in de rubriek II Immateriële vaste activa van de balans waren geboekt vóór 1 januari 2016 (art. 57, al. 2 KB van 18 december 2015). Dit betekent volgens het Verslag aan de Koning dat de vennootschappen de kosten van onderzoek die zij op de balans hebben geactiveerd en nog niet volledig hebben afgeschreven vóór de inwerkingtreding van het KB van 18 december 2015, op de actiefzijde kunnen behouden bij de immateriële vaste activa (Verslag aan de Koning vóór het KB van 18 december 2015, BS 30 december 2015, p. 80383-80384, commentaar op art. 13).

De Commissie voor Boekhoudkundige Normen voegt daar een belangrijke interpretatieve precisering aan toe. Naar haar mening laat de nieuwe bepaling niet toe om zonder meer de boekwaarde van geactiveerde kosten van onderzoek in het eerste boekjaar dat onderworpen is aan de nieuwe bepaling inzake kosten voor onderzoek, in één keer ten laste te nemen om reden van de wetwijziging. De voorheen door het bestuursorgaan vastgelegde waarderingsregels moeten verder onverkort toegepast worden (Ontwerpadvies, nr. 22). Dit komt er eigenlijk op neer dat de overgangsregeling een dwingend karakter heeft, wat trouwens strookt met de tekst van artikel 57, tweede alinea van het KB van 18 december 2015.

Eventuele opmerkingen bij dit ontwerpadvies kunnen tot uiterlijk 16 augustus 2016 (17.00 u) bij de Commissie worden ingediend, ofwel per brief (Commissie voor Boekhoudkundige Normen, City Atrium, Vooruitgangstraat 50, 1210 Brussel) ofwel per e-mail (cnc.cbn@cnc-cbn.be).

Voor een bespreking van de fiscale gevolgen van de nieuwe regeling voor nieuwe investeringen, zie *Fiscoloog* nr. 1465, 1.